Opłata pocztowa uiszczona gotówką

Cena 50 groszy

ORZECZNICTWO BUCHALTERYJNO-PODATKOWE

TYGODNIK

Prenumerata kwartalna 4 zł. 50 gr.
wraz z przesyłką pocztową
Konto P. K. O. Nr. 22.308
Administracja: Księgarnia Prawnicza
Warszawa, Senatorska 8

REDAKTOR
Dr EMANUEL ISERZON
Adwokat

Nr 43 (89) Warszawa, 22 października 1938 r. Rok III

TREŚĆ:

Prof. Dr TOMASZ ŁULEK
Kraków

BILANSOWANIE ZYSKÓW NIEZREALIZOWANYCH WEDŁUG KODEKSU HANDLOWEGO i JEGO SKUTKI PODATKOWE

(dokończenie) *)

Nieco inaczej przedstawia się to zagadnienie *według niemieckiego kodeksu handlowego,* który również usiłuje zapobiec wykazywaniu zysków niezrealizowanych, przynajmniej w bilansach spółek akcyjnych. Jego § 261 wyznacza cenę kosztów własnych, tj. cenę nabycia lub

*) Ob. nr 42 OBP za rb.

koszty wytworzenia jako maksymalną granicę wartości bilansowej, a nie jako granicę sztywną. Niemiecka spółka akcyjna może zatem obniżyć legalnie tak wartość przedmiotów inwestycyjnych jak obrotowych poniżej kosztów własnych, o ile wartość rzeczywista usprawiedliwia taką ocenę. Jeżeli w następnym roku bilansowym spółka doczekała się zwyżki cen rynkowych, to może podwyższyć wartość bilansową aż do poziomu kosztów własnych. Ponieważ jednak cena kosztów nie jest dla niemieckiej spółki granicą sztywną, lecz tylko maksymalną, przeto *nie musi* ona tego uczynić lecz *może* pozostawić poprzednią wartość bilansową bez zmiany, czego polska spółka nie może uczynić legalnie. Tak więc niemiecka spółka akcyjna *może* w takim wypadku wykazać zyski niezrealizowane, natomiast polska spółka *musi* to uczynić, jeżeli nie chce naruszyć art. 248 — 251 względnie art. 423 — 426 kodeksu handlowego.

Nie ulega wątpliwości, że ani ustawodawca niemiecki nie miał zamiaru pozwolić spółkom na wykazywanie zysków niezrealizowanych, ani też polski nie chciał tego nakazać. Tak pozwolenie jak nakaz wynikają tylko pośrednio z redakcji przepisów bilansowych, których niewątpliwym celem było zapobiec wykazywaniu takich zysków, przy czym polski przepis miał jeszcze na celu zapobiec obniżaniu zysków bilansowych, a przez to podatku dochodowego na szkodę skarbu państwa. Twórcy ustawy tak niemieckiej jak polskiej mieli widocznie na myśli pojęcie zysku jako nadwyżki ceny sprzedaży ponad cenę kosztów własnych. Jednakże takie określenie, choć w zasadzie trafne, wystarcza tylko tam, gdzie cena kosztów stanowi zarazem wartość księgową danego przedmiotu majątkowego, zawodzi natomiast tam, gdzie wartość księgowa jest wyższa lub niższa od ceny kosztów. Dlatego *wyeliminowanie zysków niezrealizowanych może być osiągnięte tylko za pomocą przepisu, który jako granicę wartości bilansowej oznaczy ostatnią wartość księgową względnie bilansową,* a nie cenę nabycia lub koszta wytworzenia. Zyskiem niezrealizowanym będzie tedy nadwyżka przyjętej wartości bilansowej ponad ostatnią wartość księgową względnie bilansową.

Polska ustawa o podatku dochodowym stoi zasadniczo na stanowisku *efektywności* dochodu podatkowego tak po stronie przychodów jak wydatków i strat, podlegających potrąceniu z przychodów, nie dąży więc do opodatkowania zysków niezrealizowanych. Jedynym wyjątkiem od tej zasady jest dołączenie zaległych wydatków i przychodów, zawartych w prawidłowym zamknięciu rachunkowym (tzw. pozycyj przejściowych), które nie mają charakteru efektywnego. Sa to jednakże pozycje oczekujące szybkiej realizacji, tak że nie stanowią one poważnego wyłomu w zasadzie efektywności dochodu.

Zgodnie z powyższą zasadą efektywności. kodeks handlowy reguluje obliczenie wyniku bilansowego w ten sposób, że usiłuje wyłączyć zyski niezrealizowane Ale, jak wykazano wyżej, zdarzają się wypadki, w których kodeks handlowy zmusza spółki akcyjne i spółki z ogr. odp. do wykazywania zysków niezrealizowanych, czego ustawa o podatku dochodowym nie czyni. *Otóż w tych wypadkach zyski niezrealizowane jako część składowa zysku bilansowego podlegają opodatkowaniu dochodowemu na równi z zyskami zrealizowanymi.* Przepisy bilansowe kodeksu

handlowego sprawiają tedy, że w tych wypadkach *podatek dochodowy obejmuje dochody w rzeczywistości nie osiągnięte.* Podatnicy mogliby wprawdzie żądać wyłączenia zysków niezrealizowanych z podstawy opodatkowania na zasadzie art. 6, który wyraźnie przyjmuje efektywność dochodu jako warunek opodatkowania. *Zyski niezrealizowane nie należą bowiem w żadnym razie do przychodów efektywnych *) ani też nie mają charakteru przychodów zaległych, które można by zaliczyć do tzw. pozycyj przejściowych,* traktowanych pod względem bilansowym i podatkowym na równi z przychodami efektywnymi. Dotąd jednakże podatnicy z prawa tego nie korzystali, prawdopodobnie wskutek nieświadomości.

---

*) W myśl art. 7 ustawy o podatku dochodowym, „nie uważa się dochód podlegający opodatkowaniu... 6)... takich przychodów, które stanowią zwiększenie lub zwrot majątku, lecz nie stanowią dochodu". Według orzecznictwa NTA i opartej na nim praktyce skarbowej, przepis ten *nie ma zastosowania do osób prawnych* opodatkowanych na podstawie art. 21 ustawy o pod. doch. Krytykę tego stanowiska Czytelnicy znajdą w artykule adw. Webera pt. „Zyski i straty na przedmiotach majątkowych a opodatkowanie osób prawnych", OBP, 1938, nr 3, str. 34 i n.

„Niezrealizowane zyski" niewątpliwie stanowią „zwiększenie" majątku, ale „nie stanowią dochodu" (art. 7 pkt. 6 ustawy o pod. doch.). Ze stanowiska więc art. 7 pkt. 6 ustawy nie podlegają one opodatkowaniu.

Jeżeli chodzi o osoby prawne, do których według judykatury przepis art. 7 nie ma zastosowania, jest wysoce trafne stanowisko Autora o nieopodatkowaniu „zysków niezrealizowanych" jako przychodów „nieefektywnych". Tezę Autora o „efektywności" przychodu podatkowego według ustawy o pod. doch. omówiliśmy w artykule p. t. „Opodatkowanie zysków sanacyjnych" OBP, 1937, str. 461 i n. *(uwaga Redakcji).*

ORZECZNICTWO W SPRAWACH PODATKOWYCH

74.

POTRĄCALNOŚĆ ZAPŁACONEGO ODSZKODOWANIA PRZY WYMIARZE PODATKU DOCHODOWEGO.

Poniesione przez adwokata odszkodowanie za nieprawidłowe prowadzenie przez niego spraw klienta jako strata związana z osiągnięciem, zabezpieczeniem i zachowaniem dochodu z adwokatury, jest stratą potrącalną.

NTA, 20 czerwca 1938, I. rej. 1100/37, OPA, 1938, poz. 2305.

Z uzasadnienia. Sp. Kazimierz G. żądał w postępowaniu wymiarowym podatku dochodowego na r. 1935 potrącenia od przychodów kwoty zł. 12.006.05 tytułem straty, poniesionej w związku z prowadzeniem kancelarii adwokackiej. Na udowodnienie poniesienia tej straty przedłożył płatnik wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dn. 21 września 1933 L. I. U. 676/32, którym *zasądzona została od niego na rzecz jego byłego klienta S. kwota zł 6.700 z odsetkami ustawowymi od 1 października 1925 i kosztami a to tytułem odszkodowania za niewypełnienie o-*

bowiązków ciążących na płatniku, jako zastępcy prawnym S. Władza pozwana nie uwzględniła odwołania płatnika i zatwierdziła wymiar, przy którym potrącenia tego nie uwzględniono, uzasadniając swe orzeczenie tym, iż sporny wydatek (poniesiony zresztą niespornie w podanej przez płatnika wysokości w ciągu r. 1934) nie był związany z osiągnięciem dochodu, lecz stanowił przewaloryzowany zwrot kapitału w wysokości 3.100.000 mp, powierzonych przez klienta płatnikowi jako pełnomocnikowi na ugodowe przeprowadzenie sporu, czego płatnik zaniedbał, a co w dalszej konsekwencji było powodem zwrotu kapitału wraz z wszystkimi kosztami i odsetkami od kapitału, który znajdował się w posiadaniu płatnika.

Na zarzuty skargi przeciw temu orzeczeniu rozważył NTA co następuje.

Motywy wyroku Sądu Apelacyjnego, wskutek którego płatnik poniósł sporny wydatek, ustalają jako podstawę pretensji S. do płatnika zaniedbanie obowiązków ciążących na płatniku jako na zastępcy, w szczególności przez to, że płatnik, *posiadając w swych rękach złożoną w celu ugodowego załatwienia sporu z P. kwotę 3.100.000 mp, za której złożeniem do depozytu bankowego P. był gotów uznać swą pretensję do S. za umorzoną — nie uczynił tego, lecz proponował P. zapłatę kwoty 1.750.000 mp,. a listu zastępcy P, w którym ten odmówił przyjęcia kwoty 1.750.000 mp. a natomiast oświadczył gotowość załatwienia sprawy za złożeniem kwoty 3.100.000 do depozytu nie podał do wiadomości S.* Pod względem prawnym uzasadnił Sąd Apelacyjny swój wyrok powołaniem się na przepisy § 675, 823 i n. niem. k. c.

W tym stanie rzeczy uzasadnienie zaskarżonej decyzji pozostaje w sprzeczności z aktami sprawy. Przedmiotem sporu i wyroku sądowego nie był zwrot zwaloryzowanej kwoty 3.100 000 mp, ani też Sąd nie oparł swego wyroku na przepisie § 668 k. c., regulującym obowiązek oprocentowania pieniędzy, których otrzymujący zlecenie zaniedbał użyć na rzecz dającego zlecenie, lecz zużył dla siebie— ale na przepisach ustawy cywilnej o odszkodowaniu za bezprawne naruszenie praw klienta, wynikających z udzielonego przez niego adwokatowi zlecenia załatwienia jego sprawy. Kwestia waloryzacji lub zwrotu kwoty 3.100.000 mp nie była w ogóle w wyroku poruszana, a płatnik wyjaśniał w postępowaniu, że kwota 3.100.000 mp w efektywnych markach polskich znajduje się w jego posiadaniu i nie przedstawia żadnej wartości.

Skoro zaś sporny wydatek przedstawia się w świetle aktów jako poniesione przez płatnika odszkodowanie za nieprawidłowe prowadzenie przez niego spraw jego klienta, a więc za czynności względnie zaniedbania przy spełnianiu czynności zarobkowych w wykonywaniu przez niego zawodu adwokackiego, stanowiącego źródło jego dochodu, a z drugiej strony władzy skarbowej nie przysługuje prawo badania celowości dokonanych lub zaniedbanych przez płatników przy eksploatacji ich źródeł dochodu czynności i aktów — uznał NTA stanowisko skargi, iż *sporny wydatek stanowi wydatek związany z osiągnięciem, zabezpieczeniem i zachowaniem dochodu* z adwokatury, za trafne. *Okoliczność bowiem, że obrany przez płatnika sposób załatwiania powierzonej mu sprawy okazał się w rezultacie dla klienta szkodliwy i wywołał obowiązek odszkodowania klientowi strat przez niego poniesionych, nie pozbawia czynności płatnika, dokonywanych w danej sprawie, charakteru zawodowych czynności adwokata, związanych z eksploatacją źródła dochodu, jakim jest zajęcie zawodowe adwokata,* a tym samym efekt tych czynności, czy by się był wyraził w zysku w formie honorarium, czy też się wyraził w stracie, stanowi jeden z elementów obliczenia dochodu płatnika z adwokatury w myśl art. 6 ustawy o podatku dochodowym (por. wyrok NTA z 20.6.1938 r. l. rej. 48/37). NTA uchylił tedy zaskarżone orzeczenie.

75.

ODLICZENIE ZAPŁACONYCH PODATKÓW

Odliczeniu w myśl art. 10 p. 5 ustawy o podatku dochodowym od ogólnego dochodu faktycznie poniesionych w miarodajnym okresie podatków nie stoi na przeszkodzie fakt, iż dotyczą one poprzednich okresów gospodarczych (teza).

NTA, 13 czerwca 1938, l. rej. 642/37 i 1798/37.

Z uzasadnienia: Co się tyczy podatków za lata ubiegłe, to skarżący domagał się ich odliczenia na zasadzie art. 10 ustawy, który w p. 5 przepisuje odliczenie podatków od ogólnego dochodu, o ile dany wydatek został faktycznie poniesiony. Władza pozwana natomiast stanęła na stanowisku, iż odliczeniu nie podlegają wydatki dotyczące lat ubiegłych. W ten sposób władza — wbrew treści przepisu art. 10 ustawy — przenosi w dziedzinę unormowanych tym przepisem odliczeń od ogólnego dochodu kryteria, odnoszące się do oceny potrącalności wydatków w myśl art 6, mianowicie kryterium związku wydatku z osiągnięciem dochodu w miarodajnym roku. Tylko bowiem to kryterium prowadzić może do uznania za niepotrącalny wydatku, dotyczącego innego roku. Kryterium to jednak ustawa wiąże wyraźnie tylko z obliczeniem ogólnego dochodu, podlegającego opodatkowaniu, którego pojęcie ustala art. 6 w związku z art. 13 ustawy, natomiast w *art. 10 ustawa reguluje odliczenia, które wolno podatnikowi uczynić od ogólnego dochodu, już w myśl art. 6 i 13 ustalonego.* Te ostatnie zatem przepisy nie są już miarodajne dla oceny odliczalności poniesionych przez podatnika wydatków. Ocena ta musi się opierać wyłącznie na sprawdzeniu, czy zachodzą warunki określone w art. 10. O ile chodzi o podatki, to *art. 10* — poza wymienieniem podatków nie podlegających odliczeniu — *stawia jako jedyne kryterium odliczalności „faktyczne poniesienie“ danego wydatku, nie wchodzi natomiast zupełnie w kwestię związku podatków ani ze źródłem dochodu, ani z osiągnięciem dochodu, ani wreszcie z jakimkolwiek okresem czasu.*

Uzasadnienie zaskarżonego orzeczenia w tym punkcie jest zatem wadliwe...

Wyżej ogłoszony wyrok NTA, który wyprowadza tezę, że przy ustaleniu dochodu podlegającego opodatkowaniu należy uwzględniać efektywnie zapłacone podatki i świadczenia przymusowe innego rodzaju na cele publiczne (np. składki ubezpieczeniowe socjalne), niezależnie od tego, do jakiego odnoszą się okresu gospodarczego — będzie miał wielką doniosłość w praktyce władz skarbowych. Wyrokowi temu poświęcimy osobny artykuł.

OKÓLNIKI

OKÓLNIK MINISTERSTWA SKARBU Z DNIA 26 WRZEŚNIA 1938 R. L. D. V. 22836/4/38

w sprawie niedoliczania opłat od mąki i kaszy do obrotu zakładów przemiału zboża.

(Dz. Urz. Min. Skarbu Nr 27 z 1938 r., poz. 658).

Wobec wprowadzenia w życie poboru opłat od mąki i kaszy na podstawie przepisów ustawy z dnia 5 sierpnia 1938 r. o środkach finansowych na popieranie gospo-

darczo uzasadnionego kształtowania cen artykułów rolniczych (Dz. U. R. P. Nr 56, poz. 447) Ministerstwo Skarbu wyjaśnia, iż, zgodnie z postanowieniem art. 5 ust. (3) ustawy o państwowym podatku przemysłowym (Dz. U. R. P. z 1936 r. Nr 46, poz. 339), opłat tych, jako mogących obciążyć obrót, nie należy doliczać do obrotu zakładów przemiału zboża (młynów).

Dyrektor Departamentu:
(—) Dr. J. Lubowicki

OKÓLNIK MINISTERSTWA SKARBU Z DNIA 27 WRZEŚNIA 1938 R.
L. D. V. 23970/1/38
w sprawie wykładni przepisów karnych Ordynacji Podatkowej.

(Dz. Urz. Min. Skarbu Nr 27 z 1938 r., poz. 659).

Na tle stosowania przepisów Części IV Ordynacji Podatkowej, a w szczególności art. 177 i 186, powstały w ostatnich latach spory interpretacyjne między władzami skarbowymi z jednej strony, a sądami powszechnymi i organami Kontroli Państwowej z drugiej strony.

Władze skarbowe, interpretując sensu stricto przepis art. 186 O. P., stały na stanowisku, że orzecznictwo karne w zakresie wszystkich przestępstw, wynikających z naruszenia przepisów art. 176—185 O. P., należy wyłącznie do nich, oczywiście z zastrzeżeniem, iż kara aresztu może być wymierzana jedynie w postępowaniu sądowym, ale tylko na wniosek i z inicjatywy władz skarbowych.

W konsekwencji tego stanowiska władze skarbowe, wychodząc z założenia, że w zakresie przestępstw, objętych Ordynacją Podatkową, są nie tylko władzą orzekającą, ale również właściwym oskarżycielem w rozumieniu przepisów k. p. k., nie zawiadamiały prokuratora o stwierdzeniu faktu prowadzenia nierzetelnych ksiąg handlowych, gdyż, zdaniem tych władz, przestępstwo to wypełniało stan faktyczny ujęty w art. 177 O. P., wyłączającym, jako lex specialis, ogólny przepis art. 281 Kodeksu Karnego.

Ponieważ powyższego stanowiska władz skarbowych, opartego na wykładni Ministerstwa Skarbu, nie podzielił ani Sąd Najwyższy, który w wyroku z dnia 14/XII 1936 r. Nr 1 K. 705/36 przyjął tezę, że ściganie wszelkich przestępstw, choćby fakultatywnie zagrożonych karą pozbawienia wolności, należy wyłącznie do sądów — ani Najwyższa Izba Kontroli, która wyraziła pogląd, że przestępstwo, polegające na prowadzeniu nierzetelnych ksiąg handlowych podlega, niezależnie od postępowania z art. 177 O. P., jeszcze ściganiu przez sądy za naruszenie przepisów art. 281 Kodeksu Karnego — przeto Minister Skarbu zwrócił się do Ministra Sprawiedliwości z wnioskiem o podjęcie, przewidzianego w art. 41 u. s. p., postępowania, zmierzającego do rozstrzygnięcia spornych zagadnień.

Na wniosek Ministra Sprawiedliwości z dnia 30 listopada 1937 r. Sąd Najwyższy dnia 21 maja 1938 r. na posiedzeniu Całej Izby Karnej uczynił powyższe zagadnienie przedmiotem swych rozważań i powziął uchwałę, potwierdzającą stanowisko władz skarbowych. Uchwałę tę Ministerstwo Skarbu podaje niżej do wiadomości i stosowania.

Dyrektor Departamentu:
(—) Dr. Lubowicki

1 K. 2839/37.

UCHWAŁA

Sąd Najwyższy na posiedzeniu Całej Izby Karnej dnia 21 maja 1938 r. rozpoznawał wniosek Ministra Sprawiedliwości z dnia 30 listopada 1937 r., zgłoszony na zasadzie art. 41 u. s. p.

1. **Czy nierzetelne prowadzenie ksiąg handlowych, powodujące uszczuplenie podatku lub narażające podatek na uszczuplenie, podlega karze tylko z art. 177 ord. pod., czy też podlega ściganiu również z art. 281 k. k.,**
2. **Jaki jest zakres właściwości rzeczowej władz skarbowych w sprawach o przestępstwa podatkowe, za które w myśl przepisów prawa grozi fakultatywnie kara aresztu,**

i po wysłuchaniu wniosku Prokuratora uchwalił, co następuje:

1. **Nierzetelne prowadzenie ksiąg handlowych, powodujące uszczuplenie podatku narażające podatek na uszczuplenie, podlega karze tylko z art. 177 ord. pod.**
2. **W sprawach o przestępstwa podatkowe, przewidziane w ordynacji podatkowej, za które, fakultatywnie grozi kara aresztu, władza skarbowa władna jest wymierzyć grzywnę, jeżeli jednak uzna, że należałoby wymierzyć karę aresztu lub karę aresztu i grzywnę, właściwy jest wyłącznie sąd powszechny.**

UZASADNIENIE.

I. 1. Kodeks handlowy w art. 54 nakłada na kupca rejestrowego **obowiązek prowadzenia według zasad prawidłowej rachunkowości kupieckiej, takiej księgowości handlowej,** jaka ze względu na rodzaj i rozmiar przedsiębiorstwa jest konieczna celem ujawnienia stanu majątku i interesów handlowych.

Zasadniczy ten przepis uzupełniony szeregiem postanowień dalszych (art. 55 sq) oraz przepisami, dotyczącymi księgowości poszczególnych osób prawnych lub pewnych kategorii osób fizycznych i ustawami określającymi zasady bilansowania, zamknięć rachunkowych i sprawozdań osób prawnych — stanowi punkt wyjścia dla określenia znaczenia prawnego i mocy dowodowej ksiąg handlowych w procesie sądowym. W zakresie prawa podatkowego **ordynacja podatkowa** w brzmieniu 14 lutego 1936, poz. 134 stwarza w art. 80 zasadę, że **księgi prowadzone prawidłowo** i rzetelnie stanowią podstawę dla wymiaru podatku, przy czym za prawidłowe uważa się księgi prowadzone w myśl przepisów kodeksu handlowego oraz zasad księgowości i zwyczajów handlowych, jak również księgi handlowe uproszczone oraz księgi gospodarcze: gospodarstw wiejskich, właścicieli nieruchomości budynkowych i osób wykonywujących wolne zawody (art. 81). **Za rzetelne uważa się księgi prowadzone zgodnie z rzeczywistością** (art. 82). Minister Skarbu w porozumieniu z Ministrem Przemysłu i Handlu wydał dnia 13 kwietnia 1932, poz. 412 rozporządzenie w sprawie prowadzenia badania i oceny ksiąg handlowych dla celów państwowego podatku przemysłowego; rozporządzenie to zawierające postanowienia o księgach handlowych uproszczonych i gospodarczych — uchyliło z kolei i zastąpiło w tych materiach rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 19 września 1934 o wykonaniu ordynacji podatkowej poz. 821 (por. § 122).

Obok sankcji o charakterze procesowym w zakresie dopuszczalności dowodu, obok niekorzystnych skutków w zakresie postępowania układowego, upadłościowego i podatkowego, obok porządkowych przepisów karnych przewidujących **sankcje za nie-**

prowadzenie poszczególnych ksiąg (art. 306 i 490 k. handl., ustawa o spółdzielniach itp.) — **obowiązek stworzony w art. 54 kod. handl. pozostaje pod sankcją karną art. 280 i 281 k. k.,** zresztą wcześniejszych w stosunku do kodeksu handlowego; przystosowany zaś do przepisów kodeksu handlowego, przytoczony powyżej, przepis ordynacji podatkowej pozostaje pod sankcją karną art. 177 tejże ordynacji, obecnie w brzmieniu ustalonym 14 lutego 1934 poz. 134. W miejsce art. 445 pkt. 3 kodeksu karnego 1903, który przewidywał odpowiedzialność za tzw. fałsz intelektualny w księgach handlowych, w miejsce postanowień prawa niemieckiego, austriackiego i francuskiego, które odpowiedzialność karną za niewykonanie obowiązku prawidłowego prowadzenia ksiąg wiązały z upadłością i jej charakterem, — **obowiązujące ustawodawstwo przewiduje areszt do sześciu miesięcy i grzywnę dla osób, które będąc obowiązane z mocy przepisów do prowadzenia księgowości kupieckiej wcale jej nie prowadzą lub prowadzą ją wadliwie (art. 280 k. k.) oraz karę więzienia do lat 5-ciu dla osób prowadzących księgowość kupiecką w sposób niezgodny z prawdą** (art. 281 k. k.). Zawarte w tym ostatnim artykule dalsze dyspozycje, dotyczące przerabiania i podrabiania ksiąg i dokumentów handlowych (lex specialis — wobec art. 187 k. k.) oraz uszkodzenia i ukrywania ich, nie leżą w ramach rozpatrywanego zagadnienia. Ordynacja podatkowa w części ogólnej swoich postanowień karnych (art. 163 pkt. b) zalicza do okoliczności obciążających ukrycie przez sprawcę ksiąg handlowych lub gospodarczych, trudnienie się zawodowe fałszywym ich sporządzaniem lub posługiwanie się świadomie nieprawdziwymi księgami; w części szczególnej **ordynacja podatkowa** zawiera art. 177, który brzmi: **kto świadomie prowadzi nierzetelne księgi handlowe lub gospodarcze, podlega karze grzywny w wysokości od 1-o do 20-krotnej kwoty uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku lub aresztu do 6-ciu miesięcy albo obu tym karom łącznie.** Art. 177 ord. pod. jest rezultatem pewnego rozwoju ustawodawczego, zapoczątkowanego w noweli z 15 lipca 1925 do ustawy o państw. pod. przem., mianowicie w art. 106 tej ustawy; co do stosunku tego art. 106 do art. 445 k. k. z 1903 roku orzekł Sąd Najwyższy (356 z 1931), że przepis art. 106 jest normą specjalną.

Pytanie Ministra Sprawiedliwości dotyczy stosunku między przytoczonym artykułem 177 ord. pod. a art. 281 k. k. w części obejmującej prowadzenie księgowości kupieckiej w sposób niezgodny z prawdą. Dla ustalenia prawidłowej wykładni art. 281 k. k. w tej części i stosunku tego przepisu do art. 177 ord. pod. należy mieć na względzie dwie okoliczności, które już w powyższym schematycznym opisie obowiązującego ustawodawstwa wyraźnie wystąpiły: 1) że odpowiedzialność karna za niezgodne z prawdą księgowanie jest w polskim prawie całkowicie niezależna od jakichkolwiek bądź procesowych czy upadłościowych elementów i wyzwolona jest zupełnie od ustawowych domniemań, obejmując całą skalę obowiązków ustalonych w tej mierze w ustawodawstwie handlowym; 2) że polskie prawo podatkowe, poza nieznacznymi zmianami, o których będzie mowa, kształtuje obowiązek prowadzenia ksiąg i odpowiedzialność za nią w zastosowaniu do ustawodawstwa handlowego i do zawartej w nim podstawowej normy.

2. **Przez księgowość handlową w ścisłym tego słowa znaczeniu rozumieć należy** takie oznaczanie, w określonych księgach według określonych prawideł, stanu majątkowego zarobkowego przedsiębiorstwa oraz wszelkich zmian zachodzących w tym stanie na skutek zawieranych czynności handlowych, które pozwala **w każdej chwili ściśle rozpoznać i określić stan interesów danego przedsiębiorstwa.** Księgowość tak prowadzona posiada system i jedność oraz odpowiada zasadom prawidłowej tj. naukowej rachunkowości, jak brzmi art. 54 kod. handl. **Cel księgowości handlowej** na tym polega, aby bieg interesów i czynności, od pewnego stanu inwentaryzacji

począwszy, tak był oznaczony, by powiększenie i zmniejszenie pierwotnego majątku dało się w określonym okresie czasu cyfrowo ustalić i przy pomocy mniej lub więcej szczegółowych danych uzasadnić. **Znaczenie księgowości handlowej** na tym polega, że bez prawidłowego prowadzenia ksiąg żadne planowanie, system, oszczędność i stosowanie zasad ekonomii w znaczniejszym przedsiębiorstwie jest nie do pomyślenia. **Postęp kultury gospodarczej związany jest z prawidłową księgowością,** stopniowo i drobniejsza wytwórczość do niej ucieka, jak również musi ją przyjąć wielka działalność osób prawnych, publicznych i prywatnych w zakresie czynności prywatnoprawnych. W związku z tym pozostaje **olbrzymia doniosłość gospodarcza i prawna inwentarza i bilansu,** kategoryj będących przedmiotem licznych postanowień ustawowych oraz ożywionej analizy naukowej.

Charakterystyka powyższa, dotycząca zasadniczej dla całego ustawodawstwa normy zawartej w art. 54 kod. handl., wskazuje na **istnienie swoistego dobra prawnego, jakim jest nietykalność i pewność dowodowa ksiąg handlowych w obrocie prawnym,** w podanym powyżej rozumieniu. Jest dobro chronione w taki sam sposób jak nietykalność i pewność dokumentów w ogóle, a poniekąd mocniej jeszcze, albowiem art. 281 k. k. nie wymaga ustalenia celu działania. W skomplikowanym życiu gospodarczym dobro ma to znaczenie tak wielkie, że prowadzenie księgowości kupieckiej niezgodnie z prawdą w warunkach normalnej umyślności i świadomości działania karalne jest niezależnie od wszelkich warunków i skutków bez potrzeby ustalania jakichkolwiek celów czy zamiarów działania na szkodę. Art. 281 kod. k. podobnie jak art. 282 nie zawiera klauzuli: „na szkodę wierzycieli" i w praktyce nie może być wątpliwości, że stosowanie tego przepisu będzie miało miejsce i w tym przypadku, gdy niezgodne z prawdą zapisy będą skierowane przeciwko interesom innych osób a nie wierzycieli, np. przeciwko interesom dłużników. Wykładnia art. 281 k. k. oparta na intytulacji rozdziału XL kodeksu jest zawodna, artykuł ten bowiem nie rozgranicza żadnych kategorii szkód, nie wiąże przewidzianych w nim czynności z żadnym postępowaniem, lecz w oderwaniu od dotychczasowego rozwoju historycznego zawiera sankcję, równoległą do art. 187 k. k. dla formalnie ujętego dobra prawnego, polegającego na prawidłowości dowodowej ksiąg handlowych w obrocie prawnym w najszerszym, współczesnym tego słowa znaczeniu. **W postępowaniu sądowym księgi odpowiadające postanowieniom prawa oraz zasadom prawidłowej rachunkowości kupieckiej mają na sobie piętno swoistej rękojmi, która na równi z innymi dowodami ulega swobodnej ocenie sądu.** Art. 275 k. p. c., art. III pkt. 3, XXXII przepisów wprowadzających k. p. c. zawierają przepisy szczególne, dotyczące dowodu z ksiąg handlowych. Swobodnej ocenie sądowej ulegają również księgi prowadzone na podstawie przepisów podatkowych, np. uproszczone i gospodarcze. Księgi Banku Polskiego, Banku Gospodarstwa Krajowego i Banku Rolnego mają na podstawie ich statutu moc dowodową dokumentów publicznych. W pewnych okolicznościach księgi handlowe mogą służyć za początek dowodu na piśmie (por. art. XIX przepisów wprow. k. p. c.).

3. W takim samym stosunku, w jakim pozostaje przepis art. 281 k. k. do normy art. 54 kod. handl., pozostaje również do tejże normy przepis art. 177 ord. pod. **Kodeks karny chroni dobro określone i uregulowane w kodeksie handlowym w całej jego rozciągłości, art. zaś 177 ord. pod. chroni to samo dobro w jego fragmencie, dotyczącym sfery podatkowej, w której księgowość, jej rola i charakter zostały całkowicie przystosowane do normy art. 54 kod. handl.** Przepisy kodeksu handlowego, zasady księgowości oraz zwyczaje handlowe określają pojęcie prawidłowości ksiąg w myśl art. 81 ord. pod. Jest to ta sama sfera nietykalności mocy dowodowej, to samo dobro prawdziwości i pewności w obrocie prawnym. Wspólnym źród-

łem art. 281 k. k. i art. 177 ord. pod. jest formalnie art. 54 kod. handl. a właściwie cała historycznie poprzedzająca ten przepis perspektywa złożona z uprzednio obowiązujących ustawodawstw handlowych, zwyczajów handlowych sztuki księgowania i norm dotyczących oceny mocy dowodowej. Jeżeli przy zestawieniu art. 177 ord. pod. i art. 281 k. k. pominąć księgi gospodarcze, które mogły by być objęte sankcją art. 281 k. k. tylko w ramach § 65 pkt. 2 i 3 rozporządzenia Ministra Skarbu z 19 września 1934 poz. 821, a w zasadzie dotyczą tylko sfery podatkowej, jeżeli w myśl określenia art 82 ord. pod. prowadzenie nierzetelne, tj. niezgodne z rzeczywistością, utożsamić z prowadzeniem niezgodnym z prawdą, to biorąc rzeczy logicznie, zakres stosowania art. 177 mieści się bez reszty w zakresie art. 281, ulegając wyodrębnieniu jedynie dzięki cechom rzeczywistego lub grożącego uszczuplenia podatkowego. Te cechy są tu ową specyficzną różnicą, która decyduje o specjalnym charakterze przestępstwa z art. 177 ord. pod. w stosunku do art. 281 k. k. **Absolutny zakaz prowadzenia księgi niezgodnie z prawdą, tu, w stosunku do podatkowego obowiązku, relatywizuje się w pewnej mierze i ulega sankcji innego rodzaju.** Ale zakaz pozostaje zawsze ten sam, jego charakter prawny się nie zmienia, dobro prawne chronione przez ten zakaz i obejmujące całość gospodarczego życia ma zawsze te same cechy.

Wyodrębnienie z ogólnego przepisu art. 281 k. k. specjalnego przepisu art. 177 ord. pod. znajduje uszasadnienie poniekąd w swoistej budowie podatkowego i karnego skarbowego prawa, które w zakresie sankcji stoi na gruncie samodzielnej i niezależnie kształcącej się polityki kryminalnej. Dalsza przyczyna wyodrębnienia tkwi w pewnej różnicy, dotyczącej sposobu ujmowania niektórych pojęć między sferą ściśle handlową a sferą podatkową, np. gdy chodzi o pojęcie dochodu, potrąceń, bilansu itp. Wreszcie w myśl art. 87—88 ord. pod. ocena ksiąg handlowych w postępowaniu podatkowym jest inna, aniżeli w postępowaniu sądowym, bardziej ściśle wyznaczona przez ustawę, bardziej formalna i nie tak niezależna, jak to z mocy przepisów art. art. 250 i 280 k. p. c. jest dopuszczalne (por. orzecz. w tej mierze NTA).

Powyższe względy uzasadniają istnienie w obowiązującym ustawodawstwie novum w postaci art. 177 ord. pod. obok art. 281 k. k., lecz w niczym nie zmieniają ich wzajemnego stosunku prawnego. Stosunek ten nie da się rozwiązać i wyjaśnić w płaszczyźnie zagadnień o zbiegu ustaw, ani też nie bacząc na ogólnie subsydiarny charakter ustaw dodatkowych, nie układa się w ramach zasady lex primaria derogat legi subsydiariae. Zresztą klauzula subsydiarności została usunięta z pierwotnego tekstu art. 177 ord. pod. Stosunek obu przepisów można wyjaśnić i określić jedynie drogą wykładni, która pomijając formalną i skomplikowaną problematykę wieloczynowości, zmierza ku uwydatnieniu wspólnego gospodarczego źródła obu postanowień i stwierdzenia ich jednakowej funkcjonalnej wagi w obrocie prawnym, z tym, że pewne względy natury ekonomicznej i dowodowej skłoniły ustawodawcę do logicznego wyodrębnienia podatkowej dziedziny. Jest to więc stosunek wykluczający zbieg idealny w myśl zasady lex specialis derogat generali.

4. Z rozważań powyższych wypływa wniosek, że w przypadku przewidzianym w pytaniu Ministra sprawiedliwości, tj. wtedy **gdy ustalone zostało, że sprawca prowadzi nierzetelnie księgi handlowe, powodując uszczuplenie podatku lub narażając podatek na uszczuplenie, kwalifikacja i osądzenie sprawy z art. 177 ord. pod. jest wystarczające i wyczerpuje sprawę** zarówno pod względem materialnoprawnym, jak i pod względem formalnym. Dobro prawne chronione przez ogólny przepis art. 281 k. k. zostało zagrożone w specjalnych warunkach, przewidzianych w art. 177 ord. pod. i w płaszczyźnie tego ostatniego przepisu sprawca uległ sankcji. Innej hipotezy pytanie Ministra Sprawiedliwości nie zawiera. Zresztą odmienne hipotezy ulegają oczywiście przepisom o zbiegu.

II. Pogląd prawny, że w wypadkach przestępstw zagrożonych alternatywnie karą grzywny lub karą aresztu (także w połączeniu) jak art. 176, 177, 181, 183, 184 ord. pod. (tekst 1936 poz. 134) władza skarbowa władna jest skazać na grzywnę a jedynie jeśli uzna, że należałoby wymierzyć karę aresztu, sprawę kieruje do sądu, znajduje uzasadnienie w przepisie art. 186 ord. pod. Przepis ten w § 1 łączy w sobie ustalenie w zasadzie rzeczowej właściwości władz skarbowych jak i określenie władzy skarbowej rzeczowo i miejscowo (z czym w związku z § 2 tego artykułu). Paragraf zaś 3-ci zawiera wyjątek od tej zasady, stanowiąc: „Jeżeli władza skarbowa **uzna,** że za przestępstwo należałoby wymierzyć karę aresztu, to przerywa dochodzenie i sprawę kieruje do właściwego sądu". Już charakter wyjątku od zasady wskazuje na znaczenie tego przepisu jako dającego władzy skarbowej prawo przedwstępnej oceny, czy konkretny czyn zasługuje na ukaranie tylko grzywną, czy aresztem (lub obu tymi karami) co przekraczałoby prawo karania władzy skarbowej. Taka ocena przedwstępna nie przesądza wyniku sprawy, nie pozbawia oskarżonego właściwego sądu, ani nie wiąże w wyrokowaniu sądowym. Wyrazem „uznanie", „sąd uzna", „według uznania" itp. (por. § 3 art. 493 k p. k.) obejmowano w ustawodawstwie stale swobodną decyzję władzy co do zastosowania ad casum możności przewidzianej ustawą. Władza skarbowa w zakresie § 3 art. 186 ord. pod. może więc kierować się celowością, interesem Skarbu, ocena stopnia zawinienia itp., z czego nie jest obowiązaną składać sprawę.

Przepis § 3 art. 186 ord. odstępuje wyraźnie od linii dotychczasowej ustawodawstwa karnego skarbowego sensu latissimo, co jest widoczne z porównania przepisów. I tak art. 111 ust. 2 ustawy o państwowym podatku przemysłowym z 15 lipca 1925, poz. 550 (1932 poz. 110) wyraźnie głosił, że „orzecznictwo w sprawach o przestępstwa zagrożone choćby obok innej kary karą pozbawienia wolności (art. 96, 105, 106 i 107) należy do powszechnych sądów karnych (grodzkich)". Dodać należy, że art. 111 w ust. 1 łączył zasadę właściwości władz skarbowych z określeniem tychże w przedmiocie rozdziału kompetencji między nie. Swoiste określenie trybu i kompetencji w ust. o państw. pod. dochodowym 1925 poz. 411 (art. 96, 99, 104) nie pozostawia żadnych wątpliwości co do zakresu **obligatoryjnej** wyłącznej właściwości sądów. Ustawa o podatku od energii elektrycznej 1931 poz. 880 (art. 4 ust. 1, 7, 8) jest o tyle niemiarodajną, że przewiduje tylko grzywny, z właściwością urzędów skarbowyeh do ich orzekania. Przepisy powyższych ustaw są uchylone art. 212 § 2 lit. „g", „h", „i" ord. pod. 1934, poz. 346. Zastąpiono je przepisami ord. pod. Nie można więc przyjąć, aby ustawodawca, mając wzory określeń kompetencyjnych na niwie dotychczasowego prawa, zmieniając dotychczasowe ustawy, użył nowych określeń bezcelowo. Wyraził on przez nowo obraną redakcję, tak różną od redakcji w ustawie z r. 1925 poz. 550 (1932 poz. 110), istotną zmianę ustaw w sprawach podatków wymienionych w art. 1 ord. pod., a mianowicie ujednoliconych przepisów karnych materialnych i procesowych, uzależniając wprowadzenie spraw na drogę wyłącznie sądową, jeśli władza skarbowa nie uzna za wystarczające poprzestać na grzywnie jako wystarczającym ad casum środku penalizującym. Art. 184 § 2 w związku z § 1 pozostaje w zgodzie z art. 186 § 2, uwidaczniając w jakim przypadku (§ 2 art. 184) prawodawca chciał mieć zachowaną **bezwarunkowo** wyłączną właściwość sądu powszechnego (zeznanie pod przysięgą).

Odmienna sytuacja w prawie karnym skarbowym (art. 137 § 1 u. 1932 poz. 355; art. 209 prawa 1936 poz. 581), wobec zawartych w nim określeń rozgraniczających właściwość, nie wyłącza odmiennego unormowania przepisów kompetencyjnych w ord. pod. jak brzmienie art. 186. Różnice w materiach podatkowych poddanych prawu karnemu skarbowemu a ordynacji podatkowej powodują odmienne unormowanie przepisów w tych dwu ustawach, a w szczególności też przepisów karnych, z zaniechaniem unifikacji w jednej ustawie skarbowej. Odstąpienie od zasad dawniejszych i od prawa

karnego skarbowego tłumaczy się więc w sposób zrozumiały i znajduje wyraz w treści przepisów.

Przepisy § 1 art. 158, 169, § 3 art. 186, 201, 206 i inne ord. pod. pozostają w zgodzie z wykładnią powyższą § 3 art. 186. Jest w mocy zasada, że karę aresztu zasadniczą może orzec tylko sąd. **Jedynie procesowo** wprowadzono zasadę, że dzieje się to na skutek inicjatywy władzy skarbowej, gdy ta nie chce poprzestać na grzywnie. Paragrafy 1 i 3 art. 186 ord. pod. nie są w tym względzie niejasne, a legislacyjnie co do swej celowości niewątpliwe. W wypadku § 3 art. 136 ord. pod. sprawa przechodzi do właściwego sądu grodzkiego (art. 189 ord. pod. i art. 16 k. p. k.).

Zatrzymując sprawę do swego orzecznictwa, władza skarbowa może orzec tylko grzywnę w wypadkach art. 176, 178, 181, 183 i 184. tak samo jak i za przestępstwa z art. 178, 179, 180, 182, 185 gdy przewidziana jest tylko grzywna. Od tych orzeczeń jest możliwe odwołanie się do wyższej władzy skarbowej, bądź żądanie skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego (art. 640 i inn. k. p. k.), jak określa art. 201 ord. pod. W postępowaniu sądowym z mocy art. 648 k. p. k. jest możliwe wymierzenie tak kary grzywny niższej jak i wyższej, niż wymierzona przez władzę skarbową, lecz także kary aresztu lub i obu kar grzywny i aresztu łącznie, jak to zawierają sankcje art. 176, 177, 181, 183, 184 ord. pod. Żądający skierowania sprawy na drogę sądową musi się liczyć w obliczu art. 648 k. p. k. (antyteza art. 500 lit. „a” k. p. k.) z możliwością pogorszenia w procesie sądowym swej sytuacji materialno-karnej. Sytyacja taka procesowa jest możliwa tak w sprawach karnych podatkowych z ord. pod. jak i w sprawach z innych ustaw, gdy orzekają władze administracyjne jak np. art. 17, 18, 19 i liczne inne **prawa o wykr.**, jeśli władza administracyjna z dwu alternatywnie dopuszczalnych kar grzywny lub aresztu skazała oskarżonego na grzywnę. Sytuacja w ord. pod. jest raczej dla sprawcy korzystniejsza, władza skarbowa nie może wymierzyć kary aresztu, skazany przez wybór odwołania od orzeczenia karnego władzy skarbowej do władzy skarbowej II instancji może zabezpieczyć się od pogorszenia swej sytuacji materialno-karnej, a w szczególności od wymierzenia kary aresztu.

KALENDARZ PODATKOWY

W drugiej połowie października 1938 r. płatne są następujące podatki:

Do 25 października 1938 r.—zaliczka miesięczna w wysokości podatku od obrotu osiągniętego w miesiącu wrześniu 1938 r. przez a) przedsiębiorstwa handlowe I i II kategorii świadectw, prowadzące prawidłowe księgi handlowe, b) przedsiębiorstwa przemysłowe I, II, III, IV i V kategorii świadectw, prowadzące prawidłowe księgi i c) spółki akcyjne, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółdzielnie, a nadto inne przedsiębiorstwa, które są obowiązane do publicznego ogłaszania sprawozdań o swych operacjach lub składania sprawozdań do zatwierdzenia.

Do 25 października 1938 r. — zaliczka kwartalna w wysokości podatku od obrotu osiągniętego w III kwartale 1938 przez innych płatników prowadzących prawidłowe księgi handlowe.

Do 31 października 1938 r. — II rata półroczna podatku od lokali (druga połowa) za drugie półrocze 1938 r.

Nadto płatne są zaległości odroczone lub rozłożone na raty z terminami płatności w październiku 1938 r. oraz podatki, na które płatnicy otrzymali nakazy płatnicze z terminem płatności w październiku 1938 r.

PORADNIA

609. *Mot. Al.*

Zawarcie umowy nie jest zaszłością ekonomiczną, powodującą zmiany w majątku przedsiębiorstwa i wymagającą zaksięgowania. Wydarzeniem takim jest dopiero postawienie towaru do dyspozycji nabywcy, wysyłka towaru itd. Jeżeli zatem przy zawarciu umowy wpłacono zadatek, wystarczy księgować narazie otrzymanie zadatku.

610. *Buchalter W. H. Wilno.*

1. Należy zaksięgować cały podatek z chwilą otrzymania nakazu, mimo rozłożenia podatku na raty.

2. **Jeżeli uzyskanie dowodów zewnętrznych na zakup zboża u rolników z wymienieniem nazwisk dostawców nastręcza duże trudności,** wystarczy sporządzić dowody wewnętrzne (bezimienne wykazy zakupów). Czy takie trudności istotnie zachodzą, zależy od okoliczności (por. OBP, 1937, str. 687, wyrok NTA).

3. Należy wystornować nieprawidłowe zapisy i zaksięgować pożyczkę i jej zwrot, przyjmując rzeczywistą wartość wypożyczonego cementu.

611. *Stały czytelnik OBP.*

Jest, oczywiście, możliwe, że występny odbiorca, korzystając z podpisu dostawcy na fakturze, wypisze nad nim wyraz „zapłacono” lub tp. (byłby to fałsz dokumentu). Jednakże ten wzgląd nie jest decydującym. Tę samą albo analogiczną obawę mieć można w odniesieniu do każdego podpisu na umowie.

612. *J. P. Bydgoszcz Druk. M. F. 18.*

Zechce Pan powtórzyć swoje pytanie, ponieważ liczby, w nim podane, są niewątpliwie nieścisłe. Ustalając dochód z nieruchomości na sumę poniżej 1500 zł., Urząd Skarbowy nie mógł wymierzyć żadnego podatku dochodowego. Prosimy również o skonkretyzowanie pytania.

613. *C. I.*

Kwestii wybitnie i wyłącznie z zakresu prawa hipotecznego nie załatwiamy w Poradni.

614. *Księgowy.*

Przedsiębiorstwo wynajęło lokal na 5 lat i przeprowadziło własnym kosztem generalny remont. Koszt tego remontu postanowiło zamortyzować w ciągu tych 5 lat i w pierwszym roku spisało na straty 20%. Jednakże władza wymiarowa straty tej nie uznała i doliczyła ją do dochodu. Czy stanowisko władzy jest uzasadnione?

Stan faktyczny nie został w liście Pana dostatecznie sprecyzowany. Nie wiemy, mianowicie, czy lokal został wynajęty i odremontowany w wykonywaniu przedsiębiorstwa, czy też w związku z nabyciem lub zorganizowaniem przedsiębiorstwa jako źródła dochodu. Na rozstrzygnięcie pytania **nie** bez wpływu byłaby treść umowy z właścicielem budynku: czy, mianowicie, koszt remontu uzupełnia lub zastępuje komorne, czy też ze względu na widoczny z umowy zamiar stron i charakter nakładów (np. przystosowanie lokalu do zadań przedsiębiorstwa), remont nie może być uważany za wykonany w zastępstwie wynajmującego. Interesującym wreszcie jest charakter remontu: czy chodzi o inwestycje ulepszające lub powiększające źródło dochodu czy też nie. (NB. ustawa o pod. doch. nie zna pojęcia generalnego remontu, por. OBP, 1937, str. 419).

Przytoczymy dla orientacji następujące orzeczenia NTA: wkłady w najętą na dłuższy okres czasu na przedsiębiorstwo obcą nieruchomość, mające na celu **doprowadzenie jej do odpowiedniego do tego przeznaczenia stanu,** nie są potrącalne (NTA, 29.5.1936 r. l. rej. 9356/33, OPA, poz. 1559, ob. OBP, 1937, str. 64); remont, choćby „kapitalny” wynajętego lokalu nie zawsze powoduje zwię-

kszenie majątku przedsiębiorstwa, nadające się do uwidocznienia w podlegających amortyzacji aktywach jego bilansu; wydatek związany z powiększeniem lub ulepszeniem źródła dochodu jest niepotrącalny, mimo że nie nadaje się do amortyzacji. (NTA, 26.10.1934 r., l, rej. 1778/31, OPA, poz. 1223).

Natomiast wydatek na przerobienie lokalu, najętego na przedsiębiorstwo, **dokonany zastępczo za wynajmującego** i stanowiący integralną część czynszu za lokal, jest potrącalny. (NTA, 16.12.1935 r., l. rej. 6194/35, OPA, poz. 1560).

W takim przypadku byłoby uzasadnione stopniowe **odpisywanie na straty w ten sposób zapłaconego czynszu w ciągu całego okresu trwania umowy, za który czynsz został zapłacony.**

615. *Jeden z abonentów OBP w Kowlu.*

Dochody spólnika cichego, podobnie jak dywidendy od akcji i udziałów (przed nowelą), podlegają opodatkowaniu jako wpływy z lokaty kapitału (art. 19 ustawy o pod. doch.), nie zaś—jako dochód z przedsiębiorstwa. Uzasadnione jest zatem, zdaniem naszym, stosowanie w drodze analogii następującego wyroku NTA: **dochodem udziałowca spółki z ogr. odpow. jest to, co przy podziale zysków spółki bezspornie na udział przypada; doliczenie** do dochodu udziałowca spółki z ogr. odp., jako dochodu osoby fizycznej, kwot doliczalnych do dochodu spółki, jest ustawowo nieuzasadnione. (NTA, 11.6.1934 r., l. rej. 9294/31, Hasf. poz. 155).

616. *H. A.*

Por. odp. nr 452, OBP, 1938, str. 468.

1. **Biuro buchalteryjne,** zatrudniające nie więcej niż 2 pracowników, zostało zaliczone do kat. III przedsiębiorstw handlowych (§ 76 ust. 3 rozp. wyk. do ustawy o pod. przem.).

Właściciel takiego biura, jeżeli nie prowadzi ksiąg handlowych lub uproszczonych, nie ma obowiązku złożenia zeznania o obrocie. O ile kwota dochodu jego nie przekracza 1500 zł rocznie, nie ma on obowiązku składania zeznania o dochodzie.

2 Pytanie jest niejasno sformułowane. Nie wiemy, o jaki schemat księgowości fabrycznej Panu chodzi.

3. Ob. OBP, 1938, str 437, odpow. 417 p. 3.

Przedsiębiorstwo handlowe, które prowadzi księgi od 1.7 br. nie korzysta w tym roku z ulgowej stawki podatku od obrotu (judykatura NTA),

. **Księgi, prowadzone przez część roku** i prawidłowo zamknięte, powinny być wzięte za podstawę przy ustaleniu dochodu za okres, przez nie objęty. **Zamknięciu ksiąg przedsiębiorstwa jednoosobowego przed upływem roku** ze względu na jego likwidację nie stoi na przeszkodzie okoliczność, że w ciągu kilku następnych miesięcy nastąpi ściągnięcie wierzytelności.

6. W sprawach nie wiążących się ani z księgowością, ani z podatkami, ani w ogóle z prowadzeniem przemysłu, odpowiedzi nie udzielamy.

617. *Eleonora K., Grodno.*

Ob. OBP, 1938, str. 494, odpow. nr 483 p. 3.

618. *J. K. Poznań.*

1. Zgodnie z wyrokiem NTA (OBP. 1937, str 640) dopuszczalne jest **przenoszenie do ksiąg zasadniczych miesięcznych sum globalnych z ksiąg pomocniczych.** Pytanie niejasne.

2. Nie ma podstaw do odmiennego traktowania **globalnych wpisów do Dziennika Kasowego, opartych na odnośnych kasowych księgach** pomocniczych. Utrudnia to wprawdzie, jednakże nie uniemożliwia ustalenia przez rewidenta dziennego salda kasowego w dowolnej chwili.

3. Por. OBP, 1938, str. 259, odpow. nr 254. Orzeczenie NTA lub SN w tej materii nie istnieje.

4. Praca robotnika, który **codziennie** przez 20—30 minut obsługuje motor gazowy do pompowania wody i otrzymuje za to 15 zł. miesięcznie, **nie** ma charakteru **pracy dorywczej.**

5. Również do pracowników stałych należą ci, którzy są zatrudnieni np. tylko 2 dni w tygodniu przez 3 godziny dziennie.—Praca dorywcza, w rozumieniu art. 6 ust. 3 p. 5 ustawy o ubezp. sp., zachodzi wtedy, gdy m. in. zatrudnienie u tego samego pracodawcy nie trwa dłużej niż 1 tydzień.

6. Orzecznictwo nie istnieje.

7, Przedsiębiorstwa handlowe nie opłacają podatku przem. od obrotu przy sprzedaży towarów, podlegających scalonemu podatkowi przemysłowemu. Dotyczy to również prowizji sprzedającego.

619. *Brenner, Krystynopol.*

W zawartej przez PP umowie dopatrujemy się cech umowy o pracę ze wszystkimi konsenwencjami tego jej charakteru (obowiązkiem ubezpieczenia, opodatkowaniem wynagrodzenia na podstawie przepisów Dz. II ustawy o pod. doch. itd.). Chodzi bowiem, mianowicie, **o czynności administracyjne i nadzorcze (manipulanta w tartaku parowym), które charakteryzują jedną z kategoryj pracowników umysłowych** (por. art. 2 p. 1 RPR o um. o pracę pr. umysł.). Trwały (w ciągu 1—2 lat) nadzór osobisty nad produkcją, chociażby był ograniczony zarówno w czasie jak i co do rozmiarów produkcji, **nie może uchodzić za umowę o dzieło lub zlecenia.** Teoretycznie można wprawdzie unormować umowę o świadczenie wspomnianych usług jako umowę zlecenia, **byłoby to jednak na tle współczesnych stosunków społeczno-gospodarczych konstrukcją niezwykłą i sztuczną.** Kierownictwo pewnym działem pracy w cudzym przedsiębiorstwie (jeżeli nie chodzi o zarządców osoby prawnej) stanowi dziś powszechnie przedmiot umowy o pracę. Jeżeli zatem, jak w załączonej do Ich listu umowie, brak jest takiego bliższego unormowania stosunku, które by zmuszało do uznania umowy zlecenia, należy ją zakwalifikować jako umowę o pracę zależną.

Zaznaczyć należy, że z pracą zależną nie pozostaje w kolizji ani brak określenia ilości godzin obowiązkowej pracy (co jest związane z rolą kierowniczą pracownika), ani ustalenie wysokości wynagrodzenia w ścisłej (procentowej) zależności od wyników pracy przedsiębiorstwa (por. art. 452 § 1 kod. Zob.).

W sprawie rozstrzygniętej wyrokiem NTA, l. rej. 7731/32 (OPA, 1938 poz. 2273), spór między władzą a **manipulantem lasowym** toczył się co do tego, czy manipulant lasowy, który dozoruje pracę robotników, jest zawsze pracownikiem umysłowym, z żadnej jednak strony nie zakwestionowano jego usług, jako pracy najemnej.

620. *Cotton.*

Jeżeli, zdaniem PP, w nakazie płatniczym na pod. obrot. 1937 r. ustalona przez Urząd Skarbowy suma obrotu jest wygórowana, należy wnieść odwołanie

w ciągu 30 dni od daty doręczenia nakazu. Nie można natomiast żądać potrącenia podatku obrotowego prawidłowo (na podstawie ksiąg) zapłaconego w postaci zaliczek w 1938 r., z podatku obrotowego przypadającego za r. 1937.

Opodatkowaniu podlega nie wartość produkcji, lecz suma obrotu (przychodu brutto). Jeżeli więc Urząd Skarbowy w 1937 r., gdy księgi nie były prowadzone, wysokość zaliczek dostosował do rozmiarów produkcji, w następstwie zaś okazało się, że część wyprodukowanych w 1937 r. wyrobów sprzedano dopiero w 1938 r., okoliczność ta powinna być uwzględniona w postępowaniu wymiarowym, wzgl. obecnie w odwoławczym.

Skorowidz rzeczowy

*) O—oznacza: dział „Orzecznictwo", Ok—dział „Okólniki", P—dział „Poradnia"
**) Liczby oznaczają stronice.

Wydawca: Księgarnia Prawnicza, Warszawa, Senatorska 8
Redakcja: Warszawa, Zielna 12 m. 7, tel. 245-31
Administracja: Warszawa, Senatorska 8, tel. 516-50
Konto P. K. O. 22.308 — Przekaz rozrachunkowy Nr. 176 — Rękopisów nie zwraca się

Prenumerata wraz z przesyłką zł. 1.50 miesięcz., 4.50 kwart., 9.— półrocz., 18 rocznie
Ceny ogłoszeń: 1 str. zł. 200—1/2 str. zł. 100—1/4 str. zł. 50—1/8 str. zł. 25

Redaktor odpowiedzialny: **Józef Filip Hoppenfeld** Druk. Wydawnicza, Warszawa, Kacza 16